

---

# ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

УДК 657.336

**Володимир Сергійович ЛИТВИНЕНКО**

кандидат економічних наук,  
доцент,  
кафедра обліку та оподаткування,  
Національний університет біоресурсів і природокористування України  
E-mail: vladimir005@ukr.net

**Катерина Володимирівна КАМИНСЬКА**

Національний університет біоресурсів і природокористування України

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОЦІНКИ ЗАПАСІВ В ОБЛІКУ

Литвиненко, В. С. Удосконалення методики оцінки запасів в обліку [Текст] / Володимир Сергійович Литвиненко, Катерина Володимирівна Каминська // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2017. – Том 27. – № 3. – С. 236-241. – ISSN 1993-0259.

### **Анотація**

**Вступ.** У статті розглянуто основні підходи до оцінки запасів відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку. Досліджено методи оцінки запасів на різних стадіях їх колообігу: при надходженні, на дату балансу та при вибутті.

**Мета.** Метою дослідження є удосконалення методики оцінки запасів на різних стадіях їх колообігу для забезпечення достовірності облікової інформації щодо вартості запасів.

**Метод (методологія).** У процесі дослідження використано методи теоретичного й логічного узагальнення, порівняння, аналізу і синтезу, абстрагування та моделювання.

**Результати.** У статті розглянуто основні підходи до оцінки запасів у науковій літературі та нормативно-правових актах. Підприємства можуть самостійно обирати найбільш прийнятні методи оцінки запасів залежно від встановленої облікової політики. Кількість методів оцінки запасів, з одного боку, надає широкі можливості для відображення реальної вартості запасів, а з іншої, може призвести до зниження достовірності даних обліку при неправильному виборі методу оцінки запасів.

У процесі дослідження встановлено, що більшість методів оцінки запасів спрямовані на дотримання принципу історичної собівартості та правильного обчислення фінансових результатів. При цьому не завжди враховується необхідність відображення реальної (справедливої) вартості, що може призводити до зниження достовірності даних обліку про вартість запасів та показників звіту про майновий стан підприємства.

Частина запасів має галузеві особливості оцінки. Так сільськогосподарська продукція, на відміну від інших видів, при первісному визнанні може оцінюватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Цей підхід запропоновано поширити на оцінку інших видів запасів.

**Ключові слова:** запаси; оцінка; облік; методи оцінки запасів; первісна вартість; справедлива вартість; собівартість; продукція.

---

## Volodymyr Serhiyovych LYTVYENKO

PhD in Economics,  
Associate Professor,  
Department of Accounting and Taxation,  
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine  
E-mail: vladimir005@ukr.net

## Kateryna Volodymyrivna KAMYNS'KA

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

### IMPROVEMENT OF THE EVALUATION METHOD OF RESERVES IN ACCOUNTING

#### **Abstract**

**Introduction.** The article deals with the main approaches to reserves valuation in accordance with the requirements of national accounting standards. The methods of stock assessment at different stages of their circulation are considered: on stage of admission, on balance sheet date and at the time of disposal.

**Purpose.** The article aims to study the improvement of inventory assessment methodology at different stages of their circulation to ensure the accuracy of accounting information about the cost of stocks.

**The method (methodology).** The study used the methods of theoretical and logical generalization, comparison method, method of analysis and synthesis, method of abstraction and modelling.

**Results.** The article deals with the main approaches to inventory valuation in scientific literature and legal acts. Enterprises can independently choose the most appropriate methods of inventory valuation depending on the established accounting policies. The number of stock valuation methods, on the one hand, provides ample opportunity to reflect the real value of inventories, and on the other hand, it may lead to a reduction in the reliability of accounting data if the inventory method is wrongly chosen.

The study found out that most methods of stock assessment are focused on the principle of historical cost and the correct calculation of financial results. It does not always take into account the need to reflect the real (fair) value of inventories, which may lead to a reduction in the reliability of inventory data and indicators of the property status report of the enterprise.

Part of stocks has industry-specific features. Thus, agricultural products, unlike other types of inventory, at initial recognition can be assessed at fair value, reduced by expected costs to sell. It is proposed to extend to the assessment of other types of stocks.

**Keywords:** reserves; valuation; accounting; reserves valuation methods; initial cost; fair value; cost; production.

**JEL classification:** M20, M41, N50

---

#### Вступ

Будь-яка економічна діяльність, а особливо виробнича, потребує використання товарно-матеріальних ресурсів. У процесі виробництва вони трансформуються у новостворений продукт. При цьому важливим є не списання матеріального ресурсу, а правильне перенесення вартості запасів на новий продукт. У цьому аспекті виникають питання до оцінки запасів на різних стадіях господарської діяльності. Правильна оцінка вартості запасів як при надходженні, так і при їх списанні забезпечить високу достовірність та обґрунтованість оцінки вартості виготовленої продукції чи наданих послуг.

Оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку та має значне відображення у науковій літературі. Дослідники по-різному визначають її суть, проте у більшості публікацій наголошується на процесі надання фактам господарської життєдіяльності грошової форми. Наприклад, Н. М. Малюга зазначає у своїй праці, що оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, тому що в обліку відображаються лише ті факти господарського життя, які одержали грошову оцінку [4, с. 9].

Схожий погляд на оцінку має й Хом'як Р. Л., який вважає, що оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх по підприємству [1, с. 113].

Як зазначає М. Ф. Огійчук, оцінка запасів – це спосіб вираження їх у грошовому вимірнику, а сам процес оцінювання полягає в приведенні факту господарського життя у відповідність до комплексу уявлень про ці факти [7, с. 237].

Н. Р. Домбровська розглядає оцінку запасів, перш за все, з погляду визначення фінансових результатів діяльності підприємства та зауважує, що оцінка здійснюється шляхом підсумовування витрат на придбання або виготовлення запасів, з метою визначення величини затрат, що

---

відображаються при наступному вибутті запасів. Ці дані будуть використані при формуванні балансу та звіту про фінансові результати [2, с. 137].

На важливості врахування інституціональних інтересів суб'єктів оцінки наголошує В. М. Жук та зазначає з цього приводу таке: «облікову оцінку необхідно розглядати не стільки як відображення якогось конкретного факту і явища в грошовому виразі, скільки як вибір способу вираження інституціональних інтересів у нав'язаних «правилах гри» (в МСФЗ, національних стандартах). Тобто, необхідно зважати, чиї інтереси враховує та чи інша методика оцінки» [3, с. 306].

Окремі аспекти методології обліку та оцінки запасів знайшли відображення також у працях таких дослідників, як Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Грабова, Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'янку, В. П. Завгородній, Г. Г. Кірейцев, В. Г. Кужельний, П. Т. Саблук, В. В. Сопко, П. Л. Сук, Н. М. Ткаченко, Л. В. Чижевська, Л. С. Шатковська та інші.

### **Мета статті**

Метою дослідження є удосконалення методики оцінки запасів на різних стадіях їх колообігу для забезпечення достовірності облікової інформації щодо вартості запасів.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Запаси – це засоби виробництва підприємства, предмети споживання, які необхідні для забезпечення розширеного відтворення або задоволення потреб населення, зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання в господарській діяльності.

Для забезпечення нормального стану обліку, контролю, аналізу і управління запасами необхідно здійснювати їх грошову оцінку на етапі первісного надходження, на дату складання звітності та в процесі вибуття.

Основою визначення вартості запасів при їх надходженні є собівартість їх виготовлення чи придбання. При цьому джерело надходження товарно-матеріальних цінностей визначає метод та особливості первісної оцінки запасів у бухгалтерському обліку.

Первісною вартістю запасів, виготовлених власними силами, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та містить усі фактичні витрати на виробництво цих запасів, окрім понаднормових витрат і нестач запасів, відсотків за користування позиками, витрат на збут запасів, загальногосподарських та інших подібних витрат, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. Витрати, які не належать до собівартості запасів, відносяться на витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені [5].

Особливості первісної оцінки запасів залежно від способу їх надходження зображені на рис. 1.

Проаналізувавши методи первісної оцінки запасів, можна зробити висновок, що в їх основі лежать витрати на виробництво або виготовлення запасів і забезпечене дотримання принципу історичної собівартості. Дещо іншим є підхід до оцінки сільськогосподарської продукції, яка фактично відноситься до запасів.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу [6]. Хоча положенням дозволяється оцінка сільськогосподарської продукції за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають в обліку відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Виникає запитання, чому дозвіл на первісну оцінку запасів за справедливою вартістю отримала лише частина запасів – сільськогосподарська продукція. У цьому випадку маємо відхід від принципу історичної собівартості з метою підвищення достовірності та реальності оцінки вартості продукції.

Вітчизняне законодавство дозволяє здійснювати переоцінку запасів на дату балансу, але лише в бік зменшення. На дату балансу запаси повинні відображатися в бухгалтерському обліку і звітності за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

За чистою вартістю реалізації запаси відображаються, якщо на дату балансу їх вартість знизилась або вони зіпсувалися, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувані економічні вигоди.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці товарно-матеріальних цінностей за вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість матеріалів перевищує їх чисту вартість реалізації, а також вартість повністю втрачених запасів списуються на витрати поточного звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей відображаються на позабалансових рахунках до прийняття рішення про конкретних винуватців. Після встановлення винних осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума вноситься до складу дебіторської заборгованості, а після її погашення – до доходу поточного звітного періоду.

## Формування первісної вартості запасів



**Рис. 1. Формування первісної вартості запасів залежно від джерел їх отримання**

Якщо чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів на дату балансу збільшується, то на суму цього збільшення, але не більше суми попередньої уцінки, визнається збільшення вартості цих запасів та іншого операційного доходу [5].

Заборона дооцінки запасів до рівня справедливої вартості означає, у деяких випадках, неможливість забезпечення достовірної оцінки їх вартості, а отже, і балансової вартості майна підприємства.

Важливим аспектом обліку запасів є вибір методу оцінки запасів при вибутті. Списання запасів у процесі діяльності підприємства може бути у таких основних випадках: відпуск у виробництво, продаж, внесення до статутного капіталу іншого підприємства, списання внаслідок нестачі або втрати тощо. Незалежно від того, як запаси надійшли, коли і як вибули, підприємство може застосувати будь-який з методів оцінки запасів при їх вибутті.

При виборі варіанту оцінки запасів, що вибули, до уваги береться широкий спектр факторів: фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо.

Оцінка запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» може здійснюватися за одним з методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу [5].

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів передбачає ведення відокремленого обліку кожного виду запасів і списання їх за фактичною собівартістю, яка склалася на момент придбання або дату балансу. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, які виконуються для спеціальних індивідуальних замовлень і проектів, та запаси, які не замінюють одні одних.

За методом середньозваженої собівартості при різних цінах на запаси визначається середня вартість, за якою списується собівартість запасів. Оцінка за середньозваженою собівартістю здійснюється щодо кожної одиниці запасів діленням загальної вартості залишку таких запасів на їх кількість. Цей метод знайшов широке застосування на практиці через свою простоту.

Метод ФІФО ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються і списуються у тій самій послідовності, у якій вони надходили на підприємство. Тобто, запаси, які першими використовуються, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Цей метод дає більш актуальну інформацію про кількість і вартість запасів, оскільки на балансі залишаються тільки ті товарно-матеріальні цінності, які були закуплені пізніше.

Оцінка за нормативними затратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції, робіт чи послуг, які встановлені підприємством. Для оцінки запасів за цим методом потрібні норми витрачання запасів на одиницю продукції (робіт, послуг).

Оцінка за цінами продажу найчастіше застосовується підприємствами роздрібною торгівлі. За цим методом до вартості товарів додається сума торгової націнки.

Вибір методу оцінки запасів (рис. 2) повинен бути виваженим і продуманим рішенням. Один і той самий метод оцінки запасів при різних системах обліку забезпечує наявність різних даних щодо вартісного виміру запасів та величини одержаного фінансового результату. Кращий метод оцінки той, який забезпечує високу достовірність даних обліку щодо вартості запасів та відповідає політиці ціноутворення підприємства, оскільки велика частина підприємств встановлює ціну реалізації продукції чи послуги, з огляду на її собівартість. Обраний метод оцінки запасів розкривається у примітках до фінансової звітності підприємства.

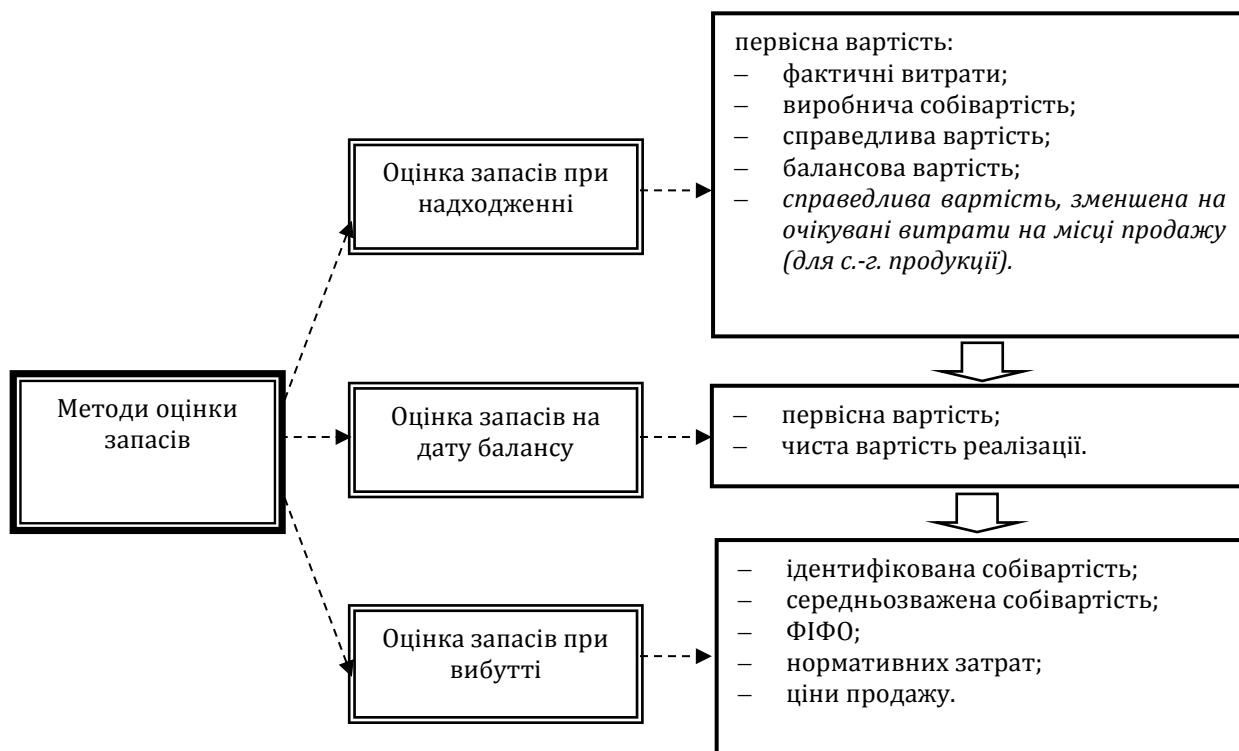


Рис. 2. Методи оцінки запасів на різних етапах їх колообігу

#### Висновки та перспективи подальших розвідок

Для оцінки запасів підприємство може використовувати один з методів, вибір якого здійснюється підприємством самостійно в межах чинного нормативного поля та прийнятої облікової

політики, що впливає не тільки на величину витрат виробництва, продажу, але й на прибуток і розмір сплачених податків. Для оцінки запасів на різних етапах їх колообігу може застосовуватися принаймні дванадцять методів оцінки запасів, чого достатньо для забезпечення достовірної оцінки вартості запасів в обліку.

У П(С)БО відображаються загальні принципи оцінки запасів і, відповідно, кожна галузь має власну специфіку, яку потрібно враховувати. Наприклад, сільськогосподарська продукція хоча й належить до запасів, але може бути оцінена відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. На нашу думку, є доцільним запровадження такого підходу як до оцінки іншої готової продукції, так і інших видів запасів.

На сьогодні у різних методах оцінки запасів закладені різні пріоритети обліку. Методи оцінки запасів балансують між забезпеченням відображення в обліку реальної вартості запасів та додержанням принципу історичної собівартості. У цьому контексті оцінка запасів, з огляду на витрати на їх придбання або виготовлення, виглядає правильною. Але якщо в процесі діяльності реальна (справедлива) вартість запасів зростає, то в обліку ці зміни не будуть відображені. Тому оцінка запасів на дату балансу за найменшою з оцінок (первісною або чистою вартістю реалізації), на нашу думку, є невиправданою. У балансі підприємства має бути відображена реальна вартість активів, у тому числі запасів, а не та вартість, яка склалася у попередніх періодах.

### **Список літератури**

1. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посібник / [Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І., Римарська Н. І., Воськало В. І. та ін.]; За ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112 с.
2. Домбровська, Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н. Р. Домбровська // Інноваційна економіка. – 2011. – №7 (26). – С. 137–143.
3. Жук, В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография / В. Н. Жук. – К.: Аграрная наука, 2013. – 408 с.
4. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // Офіційний вісник – 1999. – № 44. – С. 236.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790 // Офіційний вісник України. – 2005 – № 49. – С. 101.
7. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид, перероб. і допов. – К.: Алєрта, 2011. – 1042 с.

### **References**

1. Khomyak R. L., Lemishovs'kyi V. I., Rymars'ka N. I., Vos'kalo V. I. (2008). *Bukhhalters'kyi oblik ta opodatkuvannya* [Accounting and Taxation]. L'viv, Azhur.
2. Dombrovs'ka N. R. (2011). *Metody otsinky vyrobnychkh zapasiv pidpryyemstva pry yikh vykorystanni zhidno natsional'nykh standartiv* [Methods for assessing enterprise inventory when used according to national standards]. *Innovatsiyna ekonomika*, 7 (26), 137-143.
3. Zhuk V. N. (2013). *Osnovy instytutsional'noy teorii bukhhalterskoho ucheta* [Fundamentals of institutional accounting theory]. Kyiv, Ahrnaya nauka.
4. Malyuha N. M. (2005). *Bukhhalters'kyi oblik v Ukrayini: teoriya i metodolohiya, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Theory and Methodology, Prospects for Development]. Zhytomyr, ZhDTU.
5. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 9 "Zapasy". [Provision (standard) of accounting 9 "Inventories"]. (1999). *Ofitsiynyy visnyk*, 44, 236.
6. Polozhennia (standart) bukhhalters'koho obliku 30 "biolohichni aktyvy". [Provision (standard) of accounting 30 "Biological assets"]. (2005). *Ofitsiynyy visnyk*, 49, 101.
7. Ohychuk M. F., Plaksiyenko V. Ya., Belenkova M. I. (2011). *Finansovyy ta upravlin'skyi oblik za natsional'nyimi standartamy* [financial and management accounting according to national standards]. Kyiv, Alerta.

**Стаття надійшла до редакції 19.10.2017 р.**